

## PERKEMBANGAN TEORI DAN PENELITIAN AKUNTANSI

Zaki Baridwan

Universitas Gadjah Mada

### ABSTRACT

*The article discusses development in accounting theory and research. Accounting theory was developed later than the practice of double entry bookkeeping. In the early part of the accounting theory development, accounting experts developed the normative theory. The development of positive accounting theory came later. Improvement of theory was performed through research in accounting. As was in the development of accounting theory, development in the accounting research was also started in very simple, non-formal investigation approach. The use of deductive and inductive approach resulted in the development of descriptive/positive accounting theory.*

*Accounting theory and research was developed in many different areas, using different theories and concepts from different disciplines such as economics, finance, psychology, sociology etc. The use of those broad concepts as background improved the speed of accounting theory development in the later years. Now we could see that accounting theory is used to explain and predict different phenomena based on results of accounting research that employs concepts from many different disciplines.*

**Keywords:** *accounting theory, accounting research, positive accounting theory, efficient market hypothesis, behavioral accounting.*

### PENDAHULUAN

Praktik akuntansi telah berkembang sejak masa sebelum Masehi. Akuntansi pada waktu itu dilakukan dengan metode *single entry*. Perkembangan berikutnya menjadi *double entry* terdokumentasikan sejak diterbitkannya tulisan Luca Pacioli pada abad ke 15. Sebagian ahli percaya bahwa sebetulnya *double entry bookkeeping* telah digunakan oleh para pedagang di Italy jauh sebelum buku Pacioli diterbitkan.

Perkembangan praktik akuntansi dengan *double entry* terus terjadi, tetapi tidak dibarengi berkembangnya teori akuntansi. Penulisan dan pemikiran tentang teori akuntansi baru mulai tampak pada awal abad 20. Pada tahun 1940 terbit buku karangan Paton & Littleton yang berjudul *An Introduction to Corporate Accounting Standards*. Buku

ini merupakan salah satu landmark pemikiran di bidang akuntansi keuangan. Perkembangan berikutnya dalam teori akuntansi mengarah pada penggunaan berbagai teori di bidang lain seperti finance, ekonomi, manajemen, psikologi, sosiologi dan lainnya. Saat ini, teori akuntansi telah berkembang pesat dan mencakup berbagai aspek. Tulisan ini dimaksudkan untuk menjelaskan berbagai perkembangan yang terjadi dalam teori akuntansi, termasuk menunjukkan berbagai penelitian yang telah dilakukan dalam bidang-bidang itu.

### TEORI AKUNTANSI NORMATIF

Awal perkembangan teori akuntansi menghasilkan teori normatif yang didefinisikan sebagai teori yang mengharuskan. Dalam teori normatif digunakan kebijakan nilai (*value*

*judgment*) yang minimum mengandung sebuah premis (Wolk & Tearney, 1997:32). Pada awal perkembangannya, penulisan teori akuntansi normatif belum menggunakan pendekatan investigasi formal. Teori disusun terutama untuk mengembangkan postulat akuntansi. Berbagai penulis yang berbeda mencoba mengembangkan postulat akuntansi sehingga terkumpul banyak pendapat seperti berikut (Baridwan, 1990:5).

1. Paton dan Littleton dalam buku *An Introduction to Corporate Accounting Standards* (1940) menyatakan enam konsep yaitu *The Business Entity*; *Continuity of Activity*; *Measured Consideration*; *Costs Attach*; *Effort and Accomplishment*; dan *Verifiable, Objective Evidence*.
2. D.R. Scot melalui artikelnya dalam *Accounting Theory*, Desember 1941 menyatakan dua kelompok *Principles*. Kelompok Major terdiri dari *Justice*; *Truth*; dan *Fairness*; dan kelompok *Subordinate* terdiri dari *Adaptability* dan *Consistency*.
3. Leonard Spacek dalam *The Basic Postulate of Accounting*, ARS No.1, AICPA (1961) menyatakan hanya terdapat satu postulat yaitu *Fairness*.
4. Paul Grady dalam *Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises*, ARS No.7 AICPA (1965) menyatakan 10 basic concepts yang terdiri atas *Private Right*; *Entities*; *Going Concern*; *Monetary Expression*; *Consistency*; *Diversity*; *Conservatism*; *Dependability*; *Materiality*; dan *Timeliness*.
5. Maurice Moonitz memberikan 14 postulat yang dikelompokkan dalam tiga golongan: A. *Environment*; B. *The Field*; dan C. *Imperatives*.
6. Mattesich menyatakan ada 18 Assumptions.
7. Paul Kircher menyatakan tujuh coded concepts terdiri dari 17 unsur.

8. R.J. Chambers menyatakan 13 postulat dan definitions.

Banyaknya konsep yang berbeda ini terrepresentasi juga dengan banyaknya perbedaan pendapat di antara berbagai lembaga akuntansi seperti *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*, *American Accounting Association (AAA)*, dan *Accounting Principles Board (APB)*.

Perkembangan teori normatif berikutnya adalah mulai digunakannya pendekatan investigasi terstruktur formal, yaitu pendekatan deduktif. Selain itu perkembangan akuntansi juga mengarah pada teori akuntansi positif atau deskriptif yang investigasinya sudah lebih terstruktur dengan menggunakan pendekatan induktif. Berbagai teori positif atau deskriptif berkembang dengan pesat dalam akuntansi. Perkembangan teori mengarah pada teori positif (deskriptif) ini dibarengi juga dengan perubahan fokus teori akuntansi yang digunakan oleh lembaga akuntansi, misalnya *Financial Accounting Standards Board (FASB)* menekankan pada kegunaan dalam pengambilan keputusan dan tidak lagi terfokus pada postulat.

### KERANGKA KONSEPTUAL FASB

Kerangka konseptual yang diterbitkan oleh FASB mulai tahun 1979 dimulai dengan perumusan tujuan pelaporan keuangan (SFAC 1, 1979). Dasar penyajian informasi adalah kegunaannya bagi pengambilan keputusan. Postulat akuntansi tidak dimasukkan dalam kerangka konseptual, tetapi karakteristik informasi menjadi dasar penentuan kegunaan laporan keuangan dalam pengambilan keputusan. Kerangka konseptual ini sesuai dengan teori keputusan.

Konsep pengukuran yang ada dalam praktik yaitu *revenue-expense* diganti dengan *asset-liability*. Laporan keuangan tetap dipandang sebagai satu kumpulan laporan yang berartikulasi. Pendekatan pengukuran aktiva mengakui berbagai pendekatan yang berlaku

dalam praktik, walaupun standar akuntansi yang dikeluarkan mengarah pada nilai pasar (*mark to market*). Pengukuran laba didasarkan pada *capital maintenance concept*, yaitu konsep laba ekonomi. Pengakuan laba yang disebut *comprehensive income* mencakup laba yang sudah dan belum direalisasi. Pendekatan ini lebih mengarah pada prinsip *earned*, dan meninggalkan prinsip realisasi. Konsep ini juga mendekati konsep nilai tambah (*value added*).

Dalam SFAC No.1 (1979) dinyatakan bahwa salah satu tujuan pelaporan keuangan adalah menyediakan informasi arus kas. Atas dasar SFAC ini kemudian diterbitkan standar akuntansi keuangan yang mengharuskan perusahaan menyajikan laporan arus kas disamping neraca, laporan laba-rugi, dan laporan perubahan modal. Penyajian informasi arus kas ini sesuai dengan kebutuhan keputusan di bidang keuangan yang didasarkan pada penggunaan nilai tunai arus kas. Dengan demikian, pelaporan akuntansi tidak hanya menyajikan informasi akuntansi akrual saja, tetapi juga informasi kas.

Perkembangan konsep yang dilakukan oleh FASB ini tidak berjalan tanpa tentangan. Berbagai tulisan diterbitkan untuk mengevaluasi SFAC dan SFAS yang dalam beberapa hal berbeda dengan konsep-konsep dan standar yang digunakan APB, misalnya diubahnya dasar *revenue-expense* menjadi *asset-liability*, tujuan penyajian informasi keuangan, konsep laba dan sebagainya. Beaver dan Landsman (1983) menilai manfaat informasi akibat diterbitkannya standar akuntansi dalam masa inflasi. Bernard dan Stober (1989) membandingkan informasi arus kas dengan informasi akuntansi akrual. Dechow (1994) membandingkan manfaat informasi arus kas dengan informasi akuntansi untuk mengukur kinerja. Dawson et al (1980) meneliti tentang dampak perbedaan metode akuntansi.

## TEORI AKUNTANSI POSITIF/DESKRIPTIF

Perkembangan teori positif tidak dapat dilepaskan dari ketidakpuasan terhadap teori normatif. Apabila teori normatif menunjukkan cara terbaik untuk melakukan sesuatu berdasarkan premis, norma, atau standar, teori positif berusaha menjelaskan atau memprediksi fenomena nyata dan mengujinya secara empirik (Godfrey et al, 1997:217). Penjelasan atau prediksi dilakukan menurut kesesuaiannya dengan observasi keadaan senyatanya. Lebih lanjut Godfrey et al (1997:218) menyatakan bahwa teori akuntansi positif berusaha menjawab antara lain pertanyaan berikut dari sudut pandang ekonomi.

- Apakah biaya dan manfaat metode akuntansi alternatif?
- Apakah biaya dan manfaat regulasi dan proses penentuan standar akuntansi?
- Apakah dampak laporan keuangan yang dipublikasi pada harga saham?

Untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan diatas dikembangkan teori akuntansi positif yang dapat dikelompokkan menjadi dua tahap yaitu (Godfrey et al, 1997:221):

1. Penelitian akuntansi dan perilaku pasar modal. Dalam tahap ini tidak dijelaskan tentang praktik akuntansi, tetapi dilakukan penelitian terhadap hubungan penguasaan laba dengan reaksi harga saham. Untuk melakukan penelitian dalam tahap ini digunakan Hipotesis Pasar Efisien dan *Capital Asset Pricing Model (CAPM)*.
2. Penelitian dalam tahap kedua dilakukan untuk menjelaskan dan memprediksi praktik akuntansi antar perusahaan yang difokuskan pada alasan oportunistik dalam hal perusahaan memilih metode akuntansi tertentu, atau pada alasan efisiensi yaitu metode akuntansi dipilih untuk mengu-

rangi biaya kontrak antara perusahaan dengan *stakeholdernya*. Alasan pertama yaitu perspektif oportunistik disebut *ex-post* yaitu pemilihan metode akuntansi dilakukan setelah diketahui faktanya. Alasan kedua yaitu perspektif efisiensi disebut *ex-ante* karena pemilihan metode akuntansi dilakukan sebelum faktanya diketahui. Penelitian dibidang ini menggunakan *agency theory* yang membahas tentang paradigma kontrol.

Selain dua tahap itu penelitian akuntansi juga ditujukan pada pembuatan dan penggunaan informasi pada tingkat individual yang disebut penelitian akuntansi keperilakuan (*Behavioral Accounting Research*). Teori akuntansi keperilakuan ini menggunakan ilmu perilaku yang arahnya pada observasi manusia individu atau sekelompok dalam bidang akuntansi. Penelitian yang mengkaitkan akuntansi dengan sumberdaya manusia dan akuntansi sosial juga berkembang bersamaan dengan teori akuntansi positif. Dibidang lainnya, teori akuntansi juga dikembangkan untuk mengevaluasi konsekuensi ekonomi dari diterbitkannya standar akuntansi keuangan.

Sumbangan besar dalam perkembangan teori akuntansi positif terjadi dengan terbitnya buku *Positive Accounting Theory* (PAT) karangan Watts dan Zimmerman (1986). Berbagai tulisan mengenai teori akuntansi positif juga diterbitkan misalnya oleh Demski (1988) yang mengevaluasi PAT, Boland dan Gordon (1992) yang mengkritik PAT, serta penulis-penulis lain yang menguji hipotesis oportunistik dalam PAT. Contoh penulis yang menguji hipotesis PAT adalah Healy (1985), Christie dan Zimmerman (1994), Holthausen et al (1995), Sweeney (1994) dan masih banyak penulis lainnya.

### **HIPOTESIS PASAR EFISIEN**

Perkembangan hipotesis pasar efisien mempunyai pengaruh besar terhadap akuntansi keuangan. Scott (1997:67) menyatakan bahwa

salah satu implikasinya adalah pada *full disclosure* yang berguna dalam mengatasi *information asymmetry* yaitu kondisi bila satu pihak di pasar modal memiliki informasi yang lebih banyak dari pihak lainnya. Dengan pengungkapan informasi yang lebih banyak, diharapkan masalah *adverse selection* dan *moral hazard* dapat dihilangkan sehingga operasi pasar modal akan menjadi lebih baik.

Dalam hipotesis pasar efisien terdapat tiga bentuk efisiensi, yaitu lemah, semi kuat, dan kuat. Pada umumnya bentuk semi kuat digunakan untuk menjelaskan hubungan informasi akuntansi dengan pasar modal seperti yang didefinisikan berikut ini (Scott,1997:68-69).

*Pasar modal efisien adalah pasar modal di mana harga surat berharga yang diperdagangkan setiap waktu secara wajar merefleksikan semua informasi yang diketahui publik berkaitan dengan surat berharga itu.*

Definisi di atas dapat menunjukkan tiga hal penting yaitu:

1. Harga pasar itu efisien dalam hubungannya dengan informasi yang diketahui publik, sehingga tidak tertutup kemungkinan adanya informasi dalam perusahaan yang tidak diketahui oleh pasar.
2. Efisiensi pasar merupakan konsep relatif, yaitu pasar adalah efisien relatif terkait dengan sekumpulan informasi yang tersedia bagi publik. Dengan demikian, pasar tidak selalu sempurna dan selalu menunjukkan nilai perusahaan dengan benar. Harga pasar dapat saja keliru karena adanya informasi dalam perusahaan. Bila dipandang dari sudut lain, definisi di atas menunjukkan bahwa setiap timbul informasi publik, pasar akan segera menyesuaikan dengan informasi baru itu.
3. Dalam pasar efisien, informasi merupakan permainan yang wajar, yaitu dalam jangka panjang harga pasar akan naik atau turun secara random. Dalam kaitannya dengan

hal ini pasar akan menyesuaikan harga terhadap ekspektasi kejadian di perusahaan secara tidak bias. Perubahan harga pasar akan terjadi karena adanya informasi yang tidak diharapkan sebelumnya.

Kondisi pasar efisien terjadi karena dua faktor (Foster, 1986:301-302) yaitu:

1. Adanya kegiatan bersaing di antara pelaku pasar, masing-masing pelaku akan mencari informasi terkait dengan surat berharga itu.
2. *Law of large number*, yaitu pelaku pasar itu jumlahnya banyak, sehingga bila masing-masing melakukan kegiatan maka akan terjadi banyak kegiatan. Dalam keadaan ini, kesalahan satu pihak akan diimbangi oleh kesalahan pihak lainnya.

Dalam bentuk formalnya hubungan antara harga pasar efisien dengan surat berharga, risikonya, dan harapan tingkat pengembalian surat berharga dapat dipelajari melalui CAPM yang ditunjukkan dengan:

$$E(R_{jt}) = R_f (1 - \beta_j) + \beta_j E(R_{Mt})$$

dimana:

$$E(R_{jt}) = \text{Harapan kembalikan saham } j \text{ pada periode } t$$

$$R_f = \text{Kembalikan investasi bebas risiko}$$

$$\beta_j = \text{Beta saham } j$$

$$R_{Mt} = \text{Kembalikan portofolio pasar pada periode } t$$

Formula CAPM di atas dapat disusun kembali menjadi model pasar sebagai berikut:

$$R_{jt} = \alpha_j + \beta_j R_{Mt} + \epsilon_{jt}$$

dimana:

$$\alpha_j = R_f (1 - \beta_j)$$

$$\epsilon_{jt} = \text{Kembalikan tidak diharapkan atau abnormal}$$

Dua formula di atas berguna untuk menunjukkan (Scott, 1997:73):

1. Harga saham tergantung pada ekspektasi investor terhadap tingkat kembalikan.
2. Dengan mengembalikannya ke kondisi awal, formula CAPM dapat diubah menjadi formula model pasar yaitu dengan cara memisahkan kembalikan saham direalisasi ke dalam komponen diharapkan dan tidak diharapkan.
3. Model pasar menyediakan cara mudah untuk mengestimasi beta saham yang merupakan ukuran penting terhadap risiko bagi investor.

Dalam penelitian mengenai pasar efisien, selain model pasar, digunakan juga model *levels* untuk mengukur dampak informasi akuntansi dan informasi lainnya terhadap harga saham. Dalam model *levels* variabel independen yang digunakan adalah harga saham pada saat tertentu. Dua model itu mempunyai kelebihan dan kekurangannya. Literatur akuntansi dan keuangan telah banyak membahas kelebihan dan kekurangan dua model itu.

Dari uraian hipotesis pasar efisien dapat ditarik implikasinya pada pelaporan keuangan. Implikasi pertama adalah perubahan metode akuntansi tidak akan mempengaruhi pasar modal selama perubahan metode itu tidak menimbulkan perubahan arus kas perusahaan. Implikasi kedua adalah *full disclosure* akan meningkatkan operasi pasar modal karena investor akan lebih meningkat keyakinannya kepada pasar modal. Implikasi ketiga terkait dengan kemampuan investor untuk memahami laporan keuangan. Walaupun terdapat investor yang tidak mampu memahami laporan keuangan, ia dapat menggunakan jasa para ahli, sehingga laporan keuangan tidak perlu disusun dalam bentuk yang sangat sederhana. Implikasi keempat menunjukkan bahwa informasi akuntansi bersaing dengan informasi dari sumber lain, sehingga akuntansi harus dapat menghasilkan informasi yang lebih bernilai dibanding informasi dari sumber lain (Scott, 1997:75-75).

Penelitian dibidang *disclosure* dan *information asymmetry* telah banyak dilakukan. Sebagai contoh Harris dan Ohlson (1987) meneliti mengenai hubungan pengungkapan akuntansi dengan penilaian asset perusahaan. Hughes (1986) meneliti dampak pengungkapan langsung dalam kondisi adanya *asymmetry*. Newman and Sansing (1993) meneliti kebijakan pengungkapan untuk berbagai pemakai yang berbeda dan Verrecchia (1983) meneliti tentang pengungkapan *discretionary* dan masih banyak lainnya.

Penelitian yang didasarkan pada teori pasar efisien banyak dilakukan untuk membuktikan pengaruh informasi akuntansi (*information content*) terhadap penentuan harga saham di bursa efek. Banyak peneliti telah melakukan studi di bidang ini, diawali oleh Ball & Brown (1968) dan Beaver (1968), dan dilanjutkan oleh banyak peneliti lainnya seperti Ou dan Penman (1989), Ou (1990), Livnat dan Zarowin (1990) dan masih banyak lainnya. Penelitian tentang *information content* dikembangkan lagi ke dalam bidang *earnings response coefficient (ERC)* oleh Kormendi dan Lipe (1987), Collins dan Kothari (1989), Easton dan Zmijewski (1989), Dhaliwal et al (1991), Lev dan Thiagarajan (1993) dan para peneliti lainnya. Dari banyaknya penelitian yang didasarkan pada teori pasar efisien dapat disebutkan bahwa teori pasar efisien mempunyai pengaruh yang besar terhadap penelitian-penelitian akuntansi keuangan.

## TEORI KEAGENAN

Teori keagenan dapat dipandang sebagai satu versi dari *Game Theory* yang membuat model proses kontrak antara dua atau lebih orang. Scott (1997:233) menyatakan bahwa perusahaan memiliki banyak kontrak, misalnya kontrak kerja antara perusahaan dengan para manajernya dan kontrak pinjaman antara perusahaan dengan krediturnya. Kedua jenis kontrak ini sering kali dibuat berdasarkan angka laba bersih. Oleh karena itu, teori

keagenan dapat mempunyai implikasi terhadap akuntansi.

Tulisan Holmstorm (1979) dalam Scott (1997:251) memandang bahwa usaha agen (sebagai salah satu pihak dalam kontrak) tidak dapat diketahui oleh principalnya, tetapi hasilnya yang dapat diketahui bersama oleh dua pihak. Agar hasil itu dapat digunakan sebagai dasar kontrak, maka harus dipahami oleh kedua pihak. Implikasinya dalam akuntansi adalah apakah angka laba bersih diketahui oleh kedua pihak itu. Apabila tidak, maka hasil lainnya (seperti harga saham) akan digunakan sebagai dasar kontrak.

Manajer mempunyai wewenang mengatur sistem dan standar akuntansi yang digunakan dalam perhitungan laba, sehingga manajer lebih memahami angka laba bersih. Dalam keadaan seperti ini, mungkin sekali pemilik perusahaan sebagai *principal* tidak bersedia menggunakan angka laba bersih sebagai dasar kontrak bonus dengan manajer. Oleh karena itu diperlukan kegiatan lain yang dapat meningkatkan pengetahuan pemilik terhadap informasi laba bersih. Dalam akuntansi, auditing oleh auditor independen diandang mampu meningkatkan pengetahuan pemilik atas laba akuntansi. Dengan demikian, kegiatan auditing tidak dapat ditiadakan.

Pengukuran akuntansi juga mempengaruhi diterimanya angka laba bersih untuk dasar kontrak. *Principal* akan lebih suka melihat metode pengukuran yang terkait dengan usaha manajer. Bila digunakan dasar harga perolehan maka angka laba bersih menunjukkan hasil usaha manajemen. Penggunaan harga pasar dalam pengukuran akuntansi, sebaliknya, tidak terkait dengan usaha manajemen karena perubahan harga pasar terjadi diluar kemampuan manajemen. Dengan demikian, dasar kos historis menurut Teori Keagenan akan lebih disukai dibanding harga pasar untuk digunakan sebagai dasar kontrak.

Selain dasar pengukuran, penggunaan informasi lain diluar laba bersih dapat juga

dikaitkan dengan usaha manajer, misalnya harga saham. Kombinasi antara angka laba bersih dan harga saham dapat meningkatkan keterkaitannya dengan usaha manajer, sehingga akan lebih diterima sebagai dasar kontrak. Bila digunakan kombinasi informasi seperti ini maka tampak bahwa informasi akuntansi bersaing dengan informasi lainnya dalam memotivasi manajer.

Penelitian dibidang teori keagenan sudah dilakukan sejak lama. Dalam kaitannya dengan akuntansi, Beberapa peneliti seperti Feltham and Xie (1994) meneliti kesesuaian ukuran performance dengan hubungan prinsipal dan agen. Jensen dan Meckling (1976) meneliti tentang *Theory of the Firm*, dan Pourciau (1993) meneliti tentang hubungan antara manajemen laba dengan pergantian eksekutif perusahaan.

## TEORI KEPERILAKUAN AKUNTANSI

Selain hubungannya dengan pasar modal dan hubungan kontrak, penelitian akuntansi juga dilakukan di bidang berperilaku untuk memahami tindakan pihak-pihak yang terkait dengan penyediaan dan penggunaan informasi akuntansi. Godfrey et al (1997:305) menyatakan definisi penelitian berperilaku dalam akuntansi yang disampaikan oleh Hofstede dan Kinard sebagai: "Studi perilaku akuntan atau perilaku non-akuntan yang dipengaruhi oleh fungsi dan laporan akuntansi."

Penelitian akuntansi berperilaku didasarkan pada observasi fenomena akuntansi secara sistematis dengan menggunakan variabel untuk pengukuran yang didasarkan pada pertanyaan penelitian atau teori. Tekanan dalam penelitian akuntansi berperilaku ini adalah pada orang, individu atau sekelompok. Penelitian dalam bidang akuntansi berperilaku didasarkan pada teori psikologi, walaupun terdapat juga sumbangan dari berbagai bidang ilmu lainnya. Dua orang peneliti yaitu Ashton (1974) dan Libby (1975) menggunakan model lens yang dikembangkan oleh Brunswik.

Selain bidang psikologi, penelitian akuntansi berperilaku juga didasarkan pada teori keputusan statistik yang dikenal dengan *probabilistic judgment* atau *subjective expected utility* (SEU). Kedua model di atas termasuk dalam pemodelan keputusan yang menekankan pada hubungan antara keputusan intuitif dan keputusan yang dihasilkan dari model-model formal (Godfrey et al, 1997:307).

Penelitian dibidang akuntansi berperilaku misalnya oleh Brownell dan Hirst (1986), Hopwood (1972), Otley (1978) dan lainnya. Pada umumnya, sebagian penelitian perilaku ini dikaitkan dengan penggunaan anggaran untuk penilaian kinerja, kepuasan kerja, kegunaan sistem informasi dan lainnya.

## AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA (SDM)

Sejak tahun 1960-an akuntan berusaha mengukur nilai sumber daya manusia. Usaha ini ternyata pada tahun 1970-an banyak dipandang tidak menarik lagi sehingga sampai saat ini tidak ada perkembangan yang berarti dalam akuntansi SDM. Pada tahun 1973, *Committee on Human Resource Accounting* yang dibentuk oleh *American Accounting Association (AAA)* mendefinisikan akuntansi SDM sebagai:

*"proses mengidentifikasi dan mengukur data tentang SDM dan mengkomunikasikan informasi itu pada pihak-pihak yang berkepentingan."*

Definisi lainnya disampaikan oleh *Work Institute of America (WIA)* pada tahun 1978 (Mathews dan Perera,1996:251) sebagai:

*"Akuntansi SDM adalah pengembangan perspektif teoretis untuk menjelaskan sifat dan penentu nilai manusia ke dalam organisasi formal; pengembangan metode yang valid dan dapat dipercaya untuk mengukur kos dan nilai orang pada organisasi; dan merancang sistem"*

*operasional untuk mengimplementasi metode pengukuran yang diusulkan.”*

Akuntansi SDM dimulai dengan mencatat SDM sebagai aktiva organisasi. Flamholtz dalam Mathews dan Perera (1996:251) menyatakan terdapat tiga kriteria utama untuk mengakui SDM sebagai aktiva, yaitu potensi jasa masa yang akan datang; keterukuran dalam bentuk uang; dan dapat dimiliki atau dikuasai oleh entitas akuntansi. Kesepakatan terhadap perlakuan akuntansi atas SDM masih belum tercapai terutama dalam bidang pemilikan aktiva, depresiasi dan penggantian, dan juga manfaat potensial dimasa depan. Pendukung akuntansi SDM mencoba mengatasi masalah kepemilikan dengan cara seperti halnya yang dilakukan dalam leasing.

Pengukuran kos SDM menimbulkan permasalahan dalam jenis biaya yang harus diperhitungkan, metode amortisasi dan penghapusannya. Untuk mengatasi ini Flamholtz dalam Mathews dan Perera (1996:252) mendefinisikan kos sebagai pengorbanan yang perlu dilakukan untuk memperoleh manfaat *tangible* atau *intangible*. Tiga konsep pengukuran diusulkannya meliputi *original or historical cost*; *replacement cost*; dan *opportunity cost*. Untuk mengukur nilai SDM dapat digunakan nilai tunai jasa masa depan yang akan diserahkan pada organisasi.

Setelah berkembang beberapa waktu, akuntansi SDM tidak banyak diteliti lagi. Flamholtz dan Coff pada tahun 1989 mencoba meneliti tentang manfaat akuntansi SDM untuk penghematan pajak. Walaupun demikian, selain penelitian itu hampir tidak ada lagi penelitian dibidang akuntansi SDM. Agar dapat berkembang lagi, akuntansi SDM masih perlu mengatasi berbagai permasalahan dasar pengukuran aktiva, pengukuran kos dan nilai SDM.

## AKUNTANSI SOSIAL

Akuntansi sosial masih merupakan perkembangan baru dalam akuntansi dan dipandang tidak dapat dipisahkan dari dimensi politik. Sebagian ahli memandang bahwa akuntansi sosial terutama terkait dengan pengungkapan informasi yang lebih luas ke dalam bidang-bidang di luar yang biasa diungkapkan, misalnya mengenai karyawan, produk, pengurangan polusi, dan pelayanan masyarakat. Mathews dan Perera (1996:364) menyatakan bahwa akuntansi sosial juga menunjukkan suatu bentuk akuntansi yang komprehensif yang memperhitungkan *externalities* (biaya yang ditanggung publik akibat adanya organisasi sektor swasta) dan juga biaya-biaya organisasi itu. Akuntansi sosial ini digunakan untuk mengevaluasi sektor swasta, walaupun sebenarnya dapat juga digunakan untuk mengevaluasi organisasi sektor publik. Dalam praktik, pengungkapan informasi non-tradisional sudah banyak dilakukan oleh manajemen. Sebagian pengungkapan ini karena diwajibkan oleh otoritas akuntansi atau pasar modal, dan sebagian lagi dilakukan secara sukarela.

Mathews dan Perera (1996:378) mengelompokkan akuntansi sosial yang meliputi berbagai kegiatan menjadi:

- **Akuntansi Pertanggungjawaban Sosial** menunjuk pada pengungkapan informasi finansial dan non-finansial, informasi kuantitatif dan kualitatif tentang kegiatan suatu perusahaan, misalnya mengenai karyawan, produk, penggunaan energi, dan lain-lain.
- **Total Impact Accounting** menunjuk pada dampak keseluruhan organisasi pada lingkungannya. Penentuan dampak ini memerlukan pengukuran biaya swasta dan publik yang menyangkut eksternalitas.



- **Socio-economic Accounting** merupakan proses penilaian kegiatan yang didanai publik, dengan menggunakan kuantifikasi finansial dan non-finansial. Seluruh kegiatan harus dinilai dengan tujuan mengevaluasi nilai pengeluaran yang terjadi dalam hubungannya dengan hasil yang dicapai.
- **Social Indicators Accounting** digunakan untuk menjelaskan pengukuran kejadian makro-sosial, dengan maksud untuk menentukan tujuan dan menilai seberapa jauh tujuan itu dapat dicapai. Hasil analisis ini akan berguna bagi pengambil keputusan nasional.
- **Societal Accounting** digunakan oleh beberapa penulis untuk menyarankan suatu bentuk akuntansi yang mengintegrasikan semua bentuk lainnya ke dalam suatu teori meta. Diskusi mengenai societal accounting ini adalah konseptual karena implementasinya belum diinginkan atau belum dimungkinkan.

### KONSEKUENSI EKONOMI

Dalam melaksanakan fungsi regulasinya, otoritas akuntansi menerbitkan standar akuntansi yang mengatur pengukuran dan pelaporan transaksi. Standar akuntansi yang dipublikasikan oleh otoritas akuntansi itu pada umumnya memberikan alternatif pilihan di dalam metode pengukuran akuntansi, sehingga manajemen tetap mempunyai hak untuk memilih metode-metode yang dipandanginya sesuai untuk menggambarkan kondisi perusahaannya. Dengan demikian terdapat dua level pilihan metode akuntansi yaitu:

1. Otoritas akuntansi berwenang memilih standar akuntansi yang akan diberlakukan, dan
2. Manajemen organisasi berwenang memilih metode akuntansi yang akan digunakan dalam organisasinya.

Pada tahun 1978 Stephen Zeff menyatakan bahwa laporan akuntansi akan mempengaruhi keputusan perusahaan, pemerintah dan kreditur. Dalam pengertian yang lebih luas, Scott (1997:186) menyatakan bahwa konsekuensi ekonomi merupakan suatu konsep yang menunjukkan bahwa pilihan kebijakan akuntansi akan mempengaruhi nilai perusahaan, tanpa memperhatikan implikasi teori pasar sekuritas efisien. Dengan demikian, ketidakmapuan teori pasar efisien dalam menjelaskan dampak pilihan metode akuntansi (sering disebut dengan anomali) dapat dijelaskan oleh konsep konsekuensi ekonomi.

Konsekuensi ekonomi menunjukkan bahwa otoritas akuntansi memiliki kecenderungan tertentu dalam merumuskan standar akuntansi walaupun bertentangan dengan model akuntansi seperti model kos historis atau yang lain. Sebagai contohnya, Zeff (1978) menunjukkan adanya intervensi pihak ketiga yang mempengaruhi pilihan standar akuntansi yang seharusnya tidak perlu terjadi bila teori pasar efisien dapat berjalan dengan baik. Intervensi ini ditunjukkan melalui contoh pilihan metode *replacement cost* dan *historical cost*.

Scott (1997:189) menunjukkan contoh dicabutnya SFAS No.8 dan diganti dengan SFAS No.52 yang mengatur mengenai penjabaran laporan keuangan. SFAS No. 8 sesuai dengan teori *purchasing power parity* dan *interest rate parity*, tetapi para manajer perusahaan yang terkena standar ini menyatakan keberatannya, sehingga FASB mengganti standar itu dengan SFAS No.52 yang tidak sesuai dengan model-model di atas. Ditinjau dari teori pasar efisien, harusnya tidak ada keberatan para manajer itu karena standar akuntansi penjabaran ini tidak akan langsung mempengaruhi arus kas perusahaan. Intervensi ini oleh Scott (1997:190) dikatakan bahwa pengaruh laba terhadap arus kas secara tidak langsung dapat saja terjadi, misalnya bila laba turun perusahaan mungkin akan kesulitan di dalam memperoleh kredit, sehingga standar akuntansi yang tidak mempengaruhi arus kas

dapat menimbulkan konsekuensi ekonomi pada perusahaan. Dengan demikian, konsekuensi ekonomi dapat dipandang sebagai anomali dari teori pasar efisien.

## KESIMPULAN

Teori akuntansi berkembang melalui penelitian-penelitian yang dilakukan oleh para ahli akuntansi. Teori akuntansi ini baru mulai berkembang dalam abad 20, jauh lebih belakangan dibanding dengan perkembangan praktik akuntansi *double entry* yang dapat ditarik mundur beberapa abad yang lalu. Para ahli akuntansi mulai mengembangkan teori akuntansi normatif tanpa metodologi formal. Hasilnya tampak dari banyaknya perubahan postulat akuntansi.

Penggunaan metode formal deduktif dan induktif dalam penelitian akuntansi berhasil mengembangkan teori akuntansi keluar dari postulat, dan mengarah pada bidang yang lebih luas. Para peneliti akuntansi menggunakan teori dari berbagai ilmu seperti ekonomi, psikologi, manajemen, sosiologi, dan bidang-bidang lainnya dalam penelitiannya, sehingga teori akuntansi berkembang seperti saat ini mencakup berbagai bidang antara lain dalam bidang pasar modal, keperilakuan, keagenan, dan konsekuensi ekonomi. Teori akuntansi juga dikembangkan ke arah memperluas cakupan informasi seperti dalam bidang akuntansi SDM dan akuntansi sosial. Pengembangan teori seperti yang terjadi saat ini seharusnya tidak berhenti tetapi diteruskan agar manfaat teori dapat terus berkembang sehingga dapat menjawab semua pertanyaan-pertanyaan baru yang timbul.

## DAFTAR PUSTAKA

Ball, Ray and P. Brown, "An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers," *Journal of Accounting Research* (Autumn 1968), pp.159-178.

Baridwan, Zaki. "Teori Akuntansi-Perkembangan dan Implikasinya terhadap Praktik Akuntansi." *Jurnal Akuntansi dan Manajemen* (Maret 1991), hal. 1-10.

Beaver, W.H., "The Information Content of Annual Earnings Announcements." *Journal of Accounting Research* (Supplement, 1968), pp. 67-92.

Beaver, W.H. and W.R. Landsman, *The Incremental Information Content of FAS 33 Disclosures*, (Stamford,CT: FASB), 1983.

Bernard, V.L. and T.L.Stober, "The Nature and Amount of Information in Cash Flows and Accruals,"*The Accounting Review* (October 1989), pp.624-652.

Boland, L.A and I.M. Gordon, "Criticizing Positive Accounting Theory," *Contemporary Accounting Research* (Fall 1992), pp.147-170.

Brownell, P. and M. Hirst, "Reliance on Accounting, Information, Budgetary Participation, and Task Uncertainty: Tests of a Three-Way Interaction," *Journal of Accounting Research* (Autumn 1986) pp. 241-249.

Collins, D.W. and S.P. Kothari. "An Analysis of the Intertemporal and Cross-Sectional Determinants of Earnings Response Coefficients." *Journal of Accounting and Economics* (July 1989), pp. 143-181.

Christie, A.A. and J. Zimmerman, "Efficient and Opportunistic Choices of Accounting Procedures: Corporate Control Contests,"*The Accounting Review* (October 1994), pp.539-566.

Dawson, James O., Peter M. Neupert, and Clyde P. Stickney."Restating Financial Statements for Alternative GAAPs: Is it Worth the Effort?," *Financial Analysts Journal*, (Nov-Dec 1980), pp.38-46.

Dechow, P.M., "Accounting Earnings and Cash Flows as Measures of Firm Performance: The Role of Accounting

- Accruals," *Journal of Accounting and Economics* (July 1994), pp.3-42.
- Demski, J."Positive Accounting Theory: A Review, "*Accounting, Organizations & Society* (October 1988), pp.623-629.
- Dhaliwal, D.S., K.J. Lee and N.L. Fargher. "The Association Between Unexpected Earnings and Abnormal Security Returns in the Presence of Financial Leverage." *Contemporary Accounting Research* (Fall 1991), pp. 20-41.
- Easton, P.D. and M.E. Zmijewski. "Cross-Sectional Variation in the Stock-Market Response to Accounting Earnings Announcements." *Journal of Accounting and Economics* (July 1989), pp. 117-141.
- Feltham G.A. and J. Xie, "Performance Measure Congruity and Diversity in Multi-Task Principal/Agent Relations," *The Accounting Review* (July 1994), pp. 429-453.
- Godfrey, J., Allan Hodgson, and Scott Holmes. *Accounting Theory*. 3<sup>rd</sup> ed. New York: John Wiley & Sons, 1997.
- Harris, T.S. and J.A. Ohlson, "Accounting Disclosures and the Market's Evaluation of Oil and Gas Properties," *The Accounting Review* (October 1987), pp.651-670.
- Healy, P.M. "The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions," *Journal of Accounting and Economics* (April 1985), pp. 85-1-7.
- Holthausen, R.W., D.F. Larcker and R.G. Sloan, "Annual Bonus Schemes and the Manipulation of Earnings," *Journal of Accounting and Economics* (February 1995), pp.29-74.
- Hopwood A.G., "An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation," *Journal of Accounting Research* (Supplement 1972), pp.156-182.
- Hughes, P.J., "Signalling by Direct Disclosure Under Asymmetric Information," *Journal of Accounting and Economics* (June 1986), pp. 119-142.
- Jensen, M.C. and W.H. Meckling, "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure," *Journal of Financial Economics* (October 1976), pp.305-360.
- Kormendi, R.C. and R.Lipe. "Earnings Innovation, Earnings Persistence, and Stock Returns." *Journal of Business* (July 1987), pp. 323-346.
- Lev, B. and S.R. Thiagarajan. "Fundamental Information Analysis." *Journal of Accounting Research* (Autumn 1993), pp. 190-215.
- Livnat, Joshua, and Paul Zarowin. "The Incremental Information Content of Cash-Flow Components." *Journal of Accounting and Economics*, 13 (1990), pp. 25-46.
- Mathews M.R., and M.H.B Perera. *Accounting Theory & Development*. 3<sup>rd</sup> ed. Melbourne: Nelson, 1996.
- Newman P. and R. Sansing, "Disclosure Policies with Multiple Users," *Journal of Accounting Research* (Spring 1993), pp. 92-112.
- Ou, Jane A. "The Information Content of Non Earnings Numbers as Earnings Predictors." *Journal of Accounting Research*, 28 (1990), pp. 144-163.
- Ou, Jane A., and Steven H. Penman, "Financial Statement Analysis and the Prediction of Stock Returns," *Journal of Accounting and Economics*, 11 (1989), pp. 295-329.
- Otley D.T., "Budget Use and Managerial Performance," *Journal of Accounting Research* (Jan 1978), pp. 122-149.
- Paton, W.A. and A.C. Littleton. *An Introduction to Corporate Accounting Standards*. Florida: American Accounting Association, 1940.

- Pourciau, S., "Earnings Management and Nonroutine Executive Changes," *Journal of Accounting and Economics* (Jan/Apr/July 1993), pp.317-336.
- Scott, William R. *Financial Accounting Theory*. New Jersey: Prentice-Hall,Inc., 1997.
- Verrecchia, R.E., "Discretionary Disclosure," *Journal of Accounting and Economics* (December 1983). Pp. 179-194.
- Wolk, Harry I. And M.G. Tearney. *Accounting Theory. A Conceptual and Institutional Approach*. 4<sup>th</sup> ed. Cincinnati, Ohio: South-Western College Publishing, 1997.
- Zeff, Stephen A. "The Rise of Economic Consequences." *The Journal of Accountancy* (December 1978), pp.56-63.